

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 11 september 2014 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 98.2 – Punkt 6 i bilaga III – En reducerad mervärdesskattesats är endast tillämplig på böcker tryckta på papper – Böcker utgivna på andra fysiska bärare än papper är föremål för den normala mervärdesskattesatsen – Skatteneutralitet”

I mål C-219/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Finland) genom beslut av den 22 april 2013, som inkom till domstolen den 25 april 2013, i ett förfarande som anhängiggjorts av

K Oy,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič samt domarna C.G. Fernlund (referent), A. Ó Caoimh, C. Toader och E. Jarašičas,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 mars 2014,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Finlands regering, genom H. Leppo, i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Estlands regering, genom K. Kraavi-Käerdi och N. Grünberg, båda i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom I. Bakopoulos, i egenskap av ombud,
- Irlands regering, genom A. Joyce, i egenskap av ombud och C. Toland, BL, befullmäktigad av L. Williams, solicitor,
- Europeiska kommissionen, genom C. Soulay och I. Koskinen, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 14 maj 2014 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 98.2 första stycket och punkt 6 i

bilaga III till rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009 (EUT L 116, s.18) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett förfarande som anhängiggjorts av K Oy (K Ab, nedan kallat K) mot Centralskattenämndens beslut att den reducerade mervärdesskattesats som är föreskriven för tillhandahållande av böcker utgivna på papper inte ska tillämpas på tillhandahållande av böcker utgivna på andra fysiska bärare än papper.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 96 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa en normalskattesats för mervärdesskatt, som skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och som skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.”

4 I artikel 98.1 och 98.2 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser.

2. De reducerade skattesatserna får endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III.

De reducerade skattesatserna får inte tillämpas på tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.”

5 Bilaga III till mervärdesskattedirektivet, vilken innehåller förteckningen över de leveranser av varor och de tillhandahållanden av tjänster som enligt artikel 98 i direktivet kan vara föremål för reducerade skattesatser, ändrades genom direktiv 2009/47. I punkt 6 i bilaga III angavs före ändringen följande:

”Tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker (inbegripet broschyrer, foldrar och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, kartor och hydrografiska och liknande förteckningar), dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.”

6 Skäl 4 i direktiv 2009/47 har följande lydelse:

”[Mervärdesskattedirektivet] bör dessutom ändras så att reducerade skattesatser eller ett undantag kan tillämpas under vissa klart angivna omständigheter av sociala skäl eller hälsoskäl, och så att hänvisningen till 'böcker' i bilaga III kan klargöras och uppdateras för att följa den tekniska utvecklingen.”

7 Punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet har sedan den 1 juni 2009 följande lydelse:

”Tillhandahållande, inklusive lån från bibliotek, av böcker på alla typer av fysiska bärare (inbegripet broschyrer, foldrar och liknande trycksaker, bilder-, tecknings- och målarböcker för barn, noter i tryck eller manuskript, kartor och hydrografiska och liknande förteckningar), dagstidningar och tidskrifter förutom sådana som helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.”

Finländsk rätt

8 1 kap 1 § punkt 1 i mervärdesskattelagen 30.12.1993/1501, i den lydelse som gällde under

beskattningsperioderna 2011 och 2012, föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall enligt denna lag betalas till staten

1) på rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland”.

9 I 84 § mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”I skatt ska betalas 23 procent av skattegrunden, om inte något annat anges i 85 eller 85 a §.”

10 I 85 a § mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”För försäljning av följande tjänster samt för försäljning, gemenskapsinterna förvärv, överföring från upplagringsförfarande och import av följande varor ska i skatt betalas 9 procent av skattegrunden:

...

7) böcker,

...

Såsom böcker som avses i 1 mom. 7 punkten anses inte

1) på något annat sätt än genom tryckning eller något därmed jämförbart sätt tillverkade publikationer,

2) periodiska publikationer eller

3) publikationer som huvudsakligen innehåller reklam.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Bolaget K bedriver förlagsverksamhet och dess utgivning omfattar böcker inom allmänlitteratur och läromedel. K ger även ut ljudböcker och e-böcker.

12 Det framgår av handlingarna i målet att de ljud- och e-böcker som K ger ut är tillgängliga i form av elektroniska filer på fysiska bärare såsom cd-skiva, cd-rom, minnesstickor eller liknande produkter, vilka återger böcker som ursprungligen är utgivna på papper. En ljudbok är avsedd att lyssnas på och återger på en fysisk bärare, såsom en cd-skiva eller en cd-rom, den skrivna texten i en tryckt bok, läst med hög röst. En e-bok återger på en fysisk bärare, såsom en cd-skiva eller en minnessticka, innehållet i en bok som ursprungligen funnits tillgänglig på papper, vilken den i princip motsvarar till utseende och disposition. En e-bok kan laddas ner på en dator eller en läsplatta. E-boksutgåvor kan dock till sitt innehåll och sin disposition skilja sig från den tryckta utgåvan av boken.

13 K ansökte hos Centralskattenämnden om ett förhandsavgörande för att få besked om huruvida böcker utgivna på andra fysiska bärare än papper, vilka återger texten i en tryckt bok, kan anses utgöra böcker, i den mening som avses i 85 a § 1 mom. 7 punkten mervärdesskattelagen, vilkas försäljning är föremål för en reducerad skattesats.

14 Centralskattenämnden slog i förhandsavgörande av den 25 maj 2011 fast att endast tryckta eller på liknande sätt framställda publikationer kan anses utgöra böcker. Ljud- och e-böcker utgivna på fysiska bärare såsom cd-skivor, cd-rom eller minnesstickor kan därför inte anses utgöra "böcker", i den mening som avses i 85 a § 1 mom. 7 punkten mervärdesskattelagen.

15 Centralskattenämnden preciserade även att artikel 98.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet, jämförd med punkt 6 i bilaga III till samma direktiv och principen om skatteneutralitet, inte utgör hinder för att den normala mervärdesskattesatsen tillämpas på försäljningen av böcker utgivna på en annan fysisk bärare än papper, istället för den reducerade skattesats som tillämpas på böcker utgivna på papper.

16 K överklagade till Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att Centralskattenämndens förhandsavgörande skulle upphävas och att det skulle meddelas ett nytt förhandsavgörande i vilket skulle anges att böcker utgivna på en annan fysisk bärare än papper, såsom en cd-skiva, en cd-rom, en minnessticka eller en annan liknande produkt, ska anses utgöra "böcker", i den mening som avses i 85 a § 1 mom. 7 punkten, vilkas försäljning är föremål för den reducerade skattesatsen.

17 Enligt K strider det mot principen om skatteneutralitet att en medlemsstat tillämpar en reducerad skattesats uteslutande på böcker som ges ut på papper och inte på böcker som ges ut på andra fysiska bärare.

18 Högsta förvaltningsdomstolen har begärt ett yttrande från Finansministeriet. Finansministeriet konstaterar i sitt yttrande att den skattemässiga behandlingen av böcker som ges ut på andra fysiska bärare än papper skiljer sig åt mellan Europeiska unionens medlemsstater. Medlemsstaterna får selektivt tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på de leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som är uppräknade i bilaga III till mervärdesskattedirektivet. Medlemsstaterna har i detta hänseende ett stort utrymme för egna bedömningar och har därför rätt att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tryckta böcker och den normala mervärdesskattesatsen på böcker som är utgivna på andra fysiska bärare.

19 Högsta förvaltningsdomstolen beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor:

"1) Ska bestämmelserna i första stycket i artikel 98.2 i [mervärdesskattedirektivet] och punkt 6 i bilaga III till samma direktiv, ... med hänsyn till principen om neutral beskattning anses utgöra hinder för att i nationell lag föreskriva att det på tryckta böcker ska tillämpas en reducerad mervärdesskattesats, men att det på böcker som lagrats på andra bärare, såsom cd- eller cd-rom-skivor eller minnesstickor, ska tillämpas den allmänna mervärdesskattesatsen?"

2) Har det för svaret på ovannämnda fråga betydelse huruvida,

– boken är avsedd att läsas eller avlyssnas (ljudbok),

– det finns en tryckt bok med samma innehåll som den ljudbok eller e-bok som finns på cd- eller cd-rom-skivan, minnesstickan eller motsvarande fysiska bärare,

– att bäraren gör det möjligt att använda tekniska funktioner, såsom sökfunktioner, när den fysiska bäraren är något annat än papper?"

Prövning av tolkningsfrågorna

20 Den hänskjutande domstolen vill med sina frågor, vilka ska prövas i ett sammanhang, få

klarhet i dels huruvida artikel 98.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet och punkt 6 i bilaga III till samma direktiv ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken böcker som ges ut på papper är föremål för en reducerad skattesats och böcker som ges ut på andra fysiska bärare, såsom cd-skivor, cd-rom och minnesstickor, är föremål för normalskattesatsen, dels huruvida svaret på denna fråga påverkas av vilken typ av fysisk bärare som används, den aktuella bokens innehåll eller de tekniska egenskaperna hos den aktuella fysiska bäraren.

21 I artikel 96 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att normalskattesatsen för mervärdesskatt är densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster.

22 Som undantag från denna huvudregel föreskrivs i artikel 98.1 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna får tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Enligt artikel 98.2 första stycket får de reducerade skattesatserna endast tillämpas på leverans av varor och tillhandahållande av tjänster i de kategorier som anges i bilaga III till mervärdesskattedirektivet.

23 Beträffande frågan om tillämpningen av de reducerade skattesatserna på nämnda kategorier framgår det av domstolens praxis att det ankommer på medlemsstaterna att, med iakttagande av den princip om skatteneutralitet som ligger till grund för det gemensamma mervärdesskattesystemet, bland de leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som ingår i kategorierna i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, närmare bestämma de leveranser och tillhandahållanden på vilka den reducerade skattesatsen ska tillämpas (se, för ett liknande resonemang, dom Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, punkterna 42 och 43 och dom Pro Med Logistik, C-454/12 och C-455/12, EU:C:2014:111, punkt 44).

24 Domstolen erinrar om att principen om skatteneutralitet utgör hinder för att jämförbara, med varandra konkurrerande, varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattehanseende (se dom kommissionen/Frankrike, C-384/01, EU:C:2003:264, punkt 25 och dom Rank Group, C-259/10 och C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

25 Frågan huruvida varor eller tjänster är jämförbara ska främst besvaras med genomsnittskonsumentens synvinkel som utgångspunkt. Varor eller tjänster är jämförbara när de har liknande egenskaper och fyller samma behov hos konsumenten – vilket ska avgöras på grundval av huruvida de används på ett jämförbart sätt – och när de skillnader som finns inte har något betydande inflytande på genomsnittskonsumentens beslut att välja den ena eller den andra varan eller tjänsten (se, för ett liknande resonemang, dom Rank Group, EU:C:2011:719, punkterna 43 och 44).

26 Punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet avsåg, före den ändring som infördes genom direktiv 2009/47, "tillhandahållande ... av böcker". Den genom direktiv 2009/47 ändrade lydelsen i punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet innebär att "tillhandahållande ... av böcker på alla typer av fysiska bärare" numera ingår i förteckningen över varor och tjänster som kan omfattas av en reducerad mervärdesskattesats.

27 Den fråga som uppkommer är således huruvida en medlemsstat som har valt att låta tillhandahållandet av tryckta böcker vara föremål för en reducerad mervärdesskattesats, till följd av denna ändring, är skyldig att utsträcka tillämpningen av den reducerade skattesatsen till att även omfatta tillhandahållandet av böcker på andra fysiska bärare än papper.

28 Domstolen påpekar, liksom Europeiska kommissionen gjorde vid förhandlingen, att det inte finns någonting i lydelsen i direktiv 2009/47 eller i förarbetena till det direktivet som tyder på att unionslagstiftaren, genom att ändra punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet, velat tvinga

medlemsstaterna att tillämpa en identisk reducerad mervärdesskattesats på samtliga böcker, oavsett på vilken fysisk bärare de ges ut.

29 Mot bakgrund av den rättspraxis till vilken det hänvisats i punkt 23 i förevarande dom och då punkt 6 i bilaga III till mervärdesskattedirektivet avser tillhandahållande av böcker på alla typer av fysisk bärare, ankommer det på medlemsstaterna att, med iakttagande av den princip om skatteneutralitet som ligger till grund för det gemensamma mervärdesskattesystemet, bestämma på vilka fysiska bärare den reducerade mervärdesskattesatsen ska vara tillämplig.

30 Domstolen preciserar mot denna bakgrund, i likhet med den irländska regeringen och generaladvokaten i punkt 54 i sitt förslag till avgörande, att i ett sådant fall som i det nationella målet är det genomsnittskonsumenten i varje medlemsstat som ska användas som referens, eftersom genomsnittskonsumentens bedömning kan variera beroende på eventuella skillnader i hur vanligt förekommande olika typer av ny teknik är på de enskilda nationella marknaderna och hur god tillgång genomsnittskonsumenten har till de tekniska anordningar som gör det möjligt att ta del av böcker som är utgivna på andra fysiska bärare än papper.

31 Under dessa förhållanden ankommer det, såsom angetts i punkt 25 i förevarande dom, på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida böcker som ges ut på papper och böcker som ges ut på andra fysiska bärare är varor som av genomsnittskonsumenten kan anses vara jämförbara. Det ankommer därvid på den hänskjutande domstolen att bedöma huruvida dessa böcker har liknande egenskaper och fyller samma behov – vilket ska avgöras på grundval av huruvida de används på ett jämförbart sätt – i syfte att kontrollera huruvida de skillnader som finns har ett betydande inflytande på genomsnittskonsumentens beslut att välja den ena eller den andra typen av bok.

32 Svaret på denna fråga är detsamma oavsett vilken typ av fysisk bärare som används, den aktuella bokens innehåll eller de tekniska egenskaperna hos den aktuella fysiska bäraren, eftersom det bland annat är sådana omständigheter som den hänskjutande domstolen ska ta i beaktande vid bedömningen av huruvida böcker utgivna på papper och böcker utgivna på andra fysiska bärare är varor som av genomsnittskonsumenten anses vara jämförbara.

33 Om, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 62 i sitt förslag till avgörande, dessa omständigheter har avgörande betydelse ur genomsnittskonsumentens synvinkel i den berörda medlemsstaten, är det motiverat att den nationella lagstiftningen inte tillåter att den reducerade mervärdesskattesats som tas ut på tryckta böcker även tillämpas på böcker på andra bärare än papper. Om det viktiga för denna konsument däremot huvudsakligen är det jämförbara innehållet i alla böcker, oavsett deras bärare eller deras egenskaper – saknas det skäl för en selektiv tillämpning av en reducerad mervärdesskattesats.

34 Mot bakgrund av det anförda ska frågorna besvaras enligt följande. Artikel 98.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet och punkt 6 i bilaga III till samma direktiv ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken böcker som ges ut på papper är föremål för en reducerad skattesats och böcker som ges ut på andra fysiska bärare, såsom cd-skivor, cd-rom eller minnesstickor, är föremål för normalskattesatsen, under förutsättning att den princip om skatteneutralitet som ligger till grund för det gemensamma mervärdesskattesystemet iaktas, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Rättegångskostnader

35 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om

rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 98.2 första stycket och punkt 6 i bilaga III till rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i deras lydelse enligt rådets direktiv 2009/47/EG av den 5 maj 2009, ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell lagstiftning såsom den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken böcker som ges ut på papper är föremål för en reducerad skattesats och böcker som ges ut på andra fysiska bärare, såsom cd-skivor, cd-rom eller minnesstickor, är föremål för normalskattesatsen, under förutsättning att den princip om skatteneutralitet som ligger till grund för det gemensamma mervärdesskattesystemet iakttas, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: finska.